

# 消费型增值税：实施难点与近期选择

◇ 王 刚 ◇

增值税根据其扣除范围或课税税基的大小，可以分为生产型、收入型和消费型三种。其主要区别就在于：企业外购固定资产所含的已纳税款能否从当期的销项税额中予以抵扣，生产型不允许抵扣，收入型允许分期（通常是按折旧期）抵扣，而消费型则允许全额抵扣。客观地来讲，在这三种增值税类型中，由于消费型增值税能够完全克服重复征税的弊端，因而只有它才是严格意义上的增值税，也是最为理想的增值税类型。因此，目前在全世界有开征增值税的国家和地区中，绝大多数国家和地区都采用了消费型的增值税。

在1994年税制改革的当时，考虑到满足国家财政收入的需要和抑制固定资产投资膨胀等方面的因素，我国选择了只被极少数国家采用的生产型增值税。然而随着时间的推移，生产型增值税在实践中越来越暴露出其自身存在的缺陷和弊端，亟需加以改革。

## 一、当前生产型增值税存在的主要问题

1. 依然存在着重复征税的问题。由于生产型增值税对购进固定资产的已纳税款不允许抵扣，因此固定资产这一部分仍然存在着重复征税的问题，这样，传统全值型流转税的弊端也还在一定程度上存在着，从而阻碍着市场经济的正常发展。

2. 有悖于我国产业政策的目标。生产型增值税不允许扣除外购固定资产中的已纳税款，直接造成了资本有机构成高的产业税收负担要重于资本有机构成低的产业。这样就对经济产生了非中性的影响，也就不利于我国基础产业和高新技术产业

的发展以及科学技术的进步。

3. 导致扣税“链条”中断，增加发票扣税的难度。生产型增值税不允许扣除购进固定资产所含的税款，将直接导致扣税链条的中断，从而给实际征管增加了很大的难度，也就使得纳税人偷逃增值税有机可乘。

4. 不利于我国出口产品在国际市场上的竞争。对出口产品实行零税率，是各国鼓励本国产品出口的通行作法。而实行生产型增值税，就会使得出口产品的成本中，固定资产价值部分所含的已征税款得不到退税，从而不利于我国出口产品在国际市场上竞争力的提高。

5. 阻碍我国税制与国际上的进一步接轨。目前，在世界上开征增值税的国家和地区中，绝大多数都采用了消费型的增值税，只有我国和印度尼西亚等极少数的发展中国家采用的是生产型的增值税。当前，我国加入WTO在即，这就要求我国的税制必须尽快与国际接轨，否则，势必会给正常的引进外资工作带来许多负面影响，也将大大阻碍我国经济融入世界经济一体化的进程。

生产型增值税的各种弊端已经越来越不适应社会主义市场经济发展的客观要求，因此很有必要进行增值税类型的转换。由于收入型增值税不符合增值税的抵扣原理，将会给实际征管工作带来相当大的难度，因此从国外的增值税实践来看，收入型并不是理想的增值税类型，所以，只有消费型增值税才是增值税转型的必然选择。不过，现阶段在我国还不具备全面实行消费型增值税的客观条件，亦即还存在着诸多的难点和制约因素。

## 二、现阶段全面实行消费型增值税的难点分析

1. 国家财力的制约。若用消费型增值税来全面代替现行的生产型增值税，由于税基将大幅度缩小，从而必将导致财政收入的大幅度下降。据测算，目前我国实行消费型增值税，财政收入每年要减少 1200 多亿元。这在当前中央财力十分紧张、财政赤字居高不下（按照今年的预算安排，已达 2299 亿元）的情况下，断然是难以承受的。——这是目前我国还无法全面实行消费型增值税的最根本原因。

2. 企业损益与国家税收收入不均衡因素制约。在全面实行消费型增值税的条件下，企业固定资产购进或完工投入使用当年，应抵扣的进项税额大量增加，可能会出现负增值税，而在其他年份应交增值税的相对数量就要变大，产生企业不同时期的损益不均衡和国家税收收入的不平衡。当前，我国正处在经济体制转轨的关键时期，国企改革的任务也依然相当艰巨，在这一特殊的国情下，企业损益与国家税收收入过于不均衡，将会在一定程度上影响着国民经济的持续、快速、健康的发展，从而必将阻碍各项改革的正常进行。因此，从这个意义上来说，目前我国还不能全面实行消费型增值税。

3. 就业压力的制约。生产型增值税抑制资本密集型产业的发展，但是却有利于劳动密集型产业的迅速扩张，从而也就有利于扩大就业。从目前的再就业工程来看，下岗人员除了从事餐饮、商业、家政等工作外，大部分都进入了私营企业和其他中小型企业。而这些大都是资本、技术含量较低的劳动密集型产业。可见，生产型增值税为解决下岗工人再就业、缓解就业压力提供了一定的制度性保障。因此，在当前我国就业形势还相当严峻的情况下（据劳动部预测，今年全国城镇还将新增下岗分流人员 800 万人），是难以实现生产型增值税全面转型的。

## 三、我国实行消费型增值税的近期选择

虽然，目前我国还无法全面实现由生产型增值税向消费型增值税的一次性转换，但是应该看到，在我国最终全面实行

消费型增值税则是一个必然的发展趋势，因为这不仅是我国产业政策的需要，更是建立和完善社会主义市场经济体制不可缺少的重要配套改革之一。考虑到我国渐进式改革进程的成功经验，再结合当前的现实国情，决定了我国增值税类型的转换可以采取“分步推进，差别选择”的办法来进行。因此，近期内可以先选择一些重复征税比较严重的行业（如能源、交通基础产业）和国家产业政策特别鼓励的高新技术产业（如微电子、生物工程、海洋工程等）来率先试行消费型增值税，降低这些行业外购固定资产的成本，刺激其进一步扩大投资的欲望，以此来促进基础产业和高新技术产业的快速、健康发展，同时也有利于扩大内需和优化产业结构。待将来国家各方面条件允许的情况下，再全面实行消费型增值税。

另外，为了尽可能地减少生产型增值税在“逐步转型”过程中所带来的负面影响（主要是对财政收入的影响），还很有必要采取一些应对性措施：

——逐步扩大增值税的征收范围。可以先将营业税中的交通运输、建筑安装、广告仓储、租赁等与货物生产、销售密切相关的行业改征增值税，使增值税的征税、抵扣链条尽量完整，以减少偷逃税的漏洞。同时还应逐步缩小减、免税的范围，把应收的增值税都全额地收上来。

——加强对各个税种特别是所得税的征管力度，严厉查处各类涉税案件，从重打击偷逃税行为，通过强化征管来增加税收收入。

——可以在增值税的逐步转型过程中，适时开征一些新的税种，如：遗产赠与税、环境污染税、社会保障税等等。

从长远来看，由于实行了消费型增值税，大大地促进了基础产业和高新技术产业的发展，从而对整个国民经济的发展产生了积极的推动作用，最终将促使增值税的收入额与国民经济的同步快速增长。因此，在我国现阶段，逐步实现生产型增值税向消费型增值税的转变，不仅必要，而且可行。

◇作者单位：厦门大学财政科学研究所

◇责任编辑：桂 馨